



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 2. September 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes A, vertreten durch B, vom 31. August 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2010 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) ist Pensionist; sein Lebensalter betrug im Streitzeitraum 83 Jahre.

In seiner am 8. März 2011 beim Finanzamt eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 machte er unter der Rubrik "Außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung" einen 60%-igen Grad der Behinderung und an unregelmäßigen Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung (Kennzahl 476) einen Betrag von 9.052,29 € geltend.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 25. Juli 2011 wurde der Bw. vom Finanzamt aufgefordert, bis zum 1. September 2011 die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen (Krank-

heitskosten) "mittels Aufstellung und belegmäßig" nachzuweisen, ansonsten die geltend gemachten Kosten nicht anerkannt werden könnten.

Mit Antwortschreiben vom 28. Juli 2011 übermittelte der Bw. diverse Rechnungen und Überweisungsbelege betreffend die außergewöhnlichen Belastungen. Diese betrafen einerseits Kosten der Heilbehandlung (Ausgaben für Medikamente, ärztliche Behandlungskosten etc.) und andererseits Aufwendungen für den Umbau des eigenen Badezimmers. Hinsichtlich letzterer führte der Bw. in seinem Antwortschreiben aus, da es ihm auf Grund seiner Behinderung (Erwerbsminderung von 60%) und eines Oberschenkelhalsbruches nicht mehr möglich sei, eine Badewanne zu benutzen, habe er das Bad komplett auf eine Dusche mit Sitzgelegenheit und Haltegriffen umbauen müssen; sämtliche Rechnungen für den Umbau des Bades lege er bei.

In dem am 31. August 2011 ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 berücksichtigte das Finanzamt zwar den gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 bei einer Behinderung von 60% zustehenden Freibetrag und die beantragten Kosten der Heilbehandlung (siehe oben); die vom Bw. getätigten Ausgaben für den Badezimmerumbau in Höhe von 7.849,56 € wurden von der Abgabenbehörde I. Instanz hingegen nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Begründend führte das Finanzamt dazu aus:

*"Voraussetzung für die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung ist gemäß § 34 EStG, dass dem Abgabepflichtigen außergewöhnliche Ausgaben erwachsen. Unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG sind nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen, also solche, die mit einem Wertverzehr verknüpft sind. Bei Durchsicht der vorgelegten Rechnung wurde festgestellt, dass im Zuge eines kompletten Umbaus des Badezimmers Wände und Boden neu verfliesen wurden. Es wurden dabei klassische Standardbadezimmermöbel verwendet. Es gibt keine Hinweise auf spezielle behindertengerechte Vorrichtungen. Die Kosten für diesen Umbau führen nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung. Aufwendungen für den Erwerb oder die Errichtung von Wirtschaftsgütern stellen dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird. Es liegen daher keine steuermindernden Aufwendungen vor.*

*Medikamente und ärztliche Behandlungskosten wurden an Hand der beigelegten Unterlagen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt."*

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhob der Bw. am 2. September 2011 Berufung:

In der Lohnsteuertabelle 2010 stehe unter dem § 35 EStG 1988, außergewöhnliche Belastung für Behinderte, folgende Erklärung: Werde ein Bad oder WC behindertengerecht umgebaut, so seien die Aufwendungen der durch die Behinderung unmittelbar veranlassten Einbauten jedenfalls eine außergewöhnliche Belastung. Erfordere der Einbau der behindertengerechten Einrichtungen darüber hinaus weitere (mittelbare) Maßnahmen (zB Fliesenarbeiten vor und

nach Einbau der Badewanne), stellten auch sie eine außergewöhnliche Belastung dar. Nur endgültige Belastungen seien abzugsfähig, Ersatzleistungen durch Dritte kürzten die abzugsfähigen Ausgaben, auch wenn sie erst später zufließen.

Der Bw. wolle hiermit betonen, dass es ihm aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr möglich gewesen sei, eine Badewanne zu benutzen. Es sei für seine Behinderung daher maßgeblich gewesen, dass eine leicht zu betretende Dusche mit Haltegriffen und einer Sitzgelegenheit geschaffen werde.

An Fliesenarbeiten sei wirklich nur die eine Seite des Bades hergerichtet worden; alle anderen Fliesen seien alt belassen worden. Nachdem die Badewanne herausgestemmt habe werden müssen, seien zwangsläufig neue Bodenfliesen notwendig gewesen.

Der Bw. ersuche daher, wenigstens die notwendige Dusche mit Haltegriffen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Die Bodenfliesen und die eine Wandverfliesung könne man herausstreichen, obwohl dies natürlich nach den Stemmarbeiten notwendig gewesen sei.

Für den Bw. sei die Dusche eine spezielle, notwendige Vorrichtung; seine Erwerbsminderung sei ebenfalls bekannt.

Er habe leider keine genaue Beschreibung eines Behindertenbades gefunden; jedenfalls in den Spitälern seien die Duschen ebenfalls nur ebenerdig und mit Haltegriffen und eventuellen Sitzgelegenheiten ausgestattet.

Sollte das Finanzamt die strittigen Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung anerkennen, ersuche er um Vorlage seiner Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde das Rechtsmittel am 20. Februar 2012 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht beantragte das Finanzamt die Abweisung der Berufung, da der Rechnung betreffend Badezimmerinstallation behinderungsbedingte Vorrichtungen nicht zu entnehmen und somit keine außerhalb der normalen Lebensführung gelegenen Belastungen angefallen seien.

Am 24. Februar 2012 erging ein Schreiben des Bw. an den Unabhängigen Finanzsenat mit folgendem Wortlaut:

*"Sehr geehrte Damen und Herren!*

*In der Anlage übersende ich Ihnen eine Kopie meiner Berufung an das Finanzamt [...] sowie den Brief mit der Beschreibung meines Bades an das obige Finanzamt.*

*Obgenanntes Finanzamt hat mich mit einem Schreiben informiert, dass nun mein Jahresausgleich 2011 [richtig: 2010] endlich an Ihre Stelle weitergeleitet wurde. Das*

*Begehren in dieser Weiterleitung war nicht der genaue Sachverhalt. Sie haben damit nur diese Erklärung, wo steht, dass mein Bad nicht behindertengerecht ist.*

*In der Rechnung war sehr wohl der Haltegriff enthalten. Die Sitzgelegenheit wurde in Sesselhöhe gemauert, gefliest und ist für einen Behinderten weit bequemer als jeder Klappsitz. Mein Bad kann jederzeit begutachtet werden, bzw. wenn Sie es wünschen, kann ich auch ein Foto des Bades an Sie senden.*

*Meine Meinung ist, wenn ich ein normal funktionierendes schönes Wannenbad wegreißen muss, weil ich in die Wanne aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr hineinsteigen kann und mir eine neue Dusche mit bequemer Sitzgelegenheit und Haltegriff machen lasse, ist dies sicher, wie auch in der Lohnsteuertabelle 2010 steht, eine außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt.*

*Ich hoffe sehr, dass mein Ansuchen um Berufung positiv erledigt werden kann.*

*[...]"*

Diesem Schreiben des Bw. waren seine Berufung vom 2. September 2011 sowie sein Antwortschreiben vom 28. Juli 2011 an das Finanzamt (siehe dazu bereits oben) beigefügt.

Am 29. April 2012 erging ein Schreiben der C, welches diese für den Bw. verfasst hatte, an den Unabhängigen Finanzsenat. Jenem Schriftstück waren zwei Fotos des streitgegenständlichen Badezimmers angeschlossen (S 11 f. Akt des Unabhängigen Finanzsenates). Das erste Foto ist mit dem Text "gemauerte und verflieste Sitzgelegenheit und Haltegriff", das zweite Foto mit dem Text "Einstieg in die Dusche – gesamte Duschanlage ist sehr breit" versehen. Zum ersten Foto führte C in ihrem Schreiben aus, auf diesem sei die gemauerte Sitzbank gut erkennbar, ebenfalls der Haltegriff an der rechten Seite; beim zweiten Foto könne man den Einstieg erkennen, der sehr niedrig gehalten sei, so dass man gut einsteigen könne. Der gesamte Duschräum sei sehr groß und es könne auch eine zweite Person, die dem Badenden behilflich sein könne, drinnen stehen. Die Sitzbank habe eine bequeme Höhe und man könne gut darauf sitzen.

Weiters stellte C in ihrem Schreiben die Frage, ob es in irgendeinem Gesetzblatt oder einer Lohnsteuertabelle eine genaue Version gebe, wie ein Behindertenbad aussehen müsse. Die einzige schriftliche Erläuterung, die sie gefunden habe, stehe in den Erklärungen der Lohnsteuertabelle 2010, S 10, und laute:

*"Absetzbarkeit der Kosten für Hilfsmittel, Wohnungsumbauten*

*Aufwendungen (die Notwendigkeit wird nicht in Frage gestellt) für Hilfsmittel (zB elektrischer Rollstuhl, Krankenbett mit Hydraulikanlage, Treppenlift uä.) sind in nachgewiesener Höhe im Kalenderjahr zur Gänze – und nicht entsprechend ihrer Wertminderung – als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.*

*Wird ein Bad oder WC behindertengerecht umgebaut, so sind Aufwendungen der durch die Behinderung unmittelbar veranlassten Einbauten jedenfalls eine außergewöhnliche*

*Belastung. Erfordert der Einbau der behindertengerechten Einrichtungen darüber hinaus (mittelbar) Maßnahmen (zB Fliesenarbeiten vor und nach Einbau der Badestelle), stellen auch diese eine außergewöhnliche Belastung dar. Nur endgültige Belastungen sind abzugsfähig; Ersatzleistungen durch Dritte kürzen abzugsfähige Ausgaben, auch wenn sie erst später zufließen (Rz 908 LStR 2002)."*

Hiezu wolle sie betonen, dass der Bw. nur eine Seite des Badezimmers neu verfliesen habe und keine unnötigen Ausgaben für eine Neuverfliesung gehabt habe.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### ***1. Rechtsgrundlagen:***

- Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

- Nach § 34 Abs. 6 letzter Absatz EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

- Gemäß § 1 Abs. 1 1. Teilstich der VO des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idGF, sind, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

- Nach § 4 der VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

#### ***2. Festgestellter Sachverhalt:***

Fest steht im vorliegenden Fall, dass dem im Streitzeitraum 83-jährigen Bw. auf Grund eines 60%-igen Grades der Behinderung und eines erlittenen Oberschenkelhalsbruchs die Be-

nützung einer Badewanne nicht mehr möglich war. Aus diesem Grund musste er sein Badezimmer dahingehend umbauen, dass die funktionierende Badewanne herausgestemmt und durch einen großen Duschaum (sodass eine zweite Person dem Bw. beim Baden behilflich sein kann) mit sehr niedrigem Einstiegsniveau ersetzt wurde; auf Grund der Behinderung des Bw. wurde die Dusche mit einer gemauerten (gefliesten) Sitzbank und einem Haltegriff versehen. Wegen des Herausstemmens der Badewanne mussten die Bodenfliesen erneuert werden; die Wandfliesen wurden nur auf einer Seite des Bades erneuert (die übrigen Wandfliesen wurden belassen). Sämtliche Rechnungen betreffend den Umbau des Badezimmers im Gesamtbetrag von 7.849,56 € liegen der Abgabenbehörde vor; die Ausgaben wurden zur Gänze vom Bw. getragen.

Das Finanzamt hat die Anerkennung dieser als außergewöhnliche Belastung ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt (§ 4 der VO des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, siehe oben) geltend gemachten Aufwendungen mit der Begründung abgelehnt, dass mit dem Umbau des Badezimmers keine behinderungsbedingten Vorrichtungen (wie zB ein Klappsitz) geschaffen worden seien. Somit seien keine außerhalb der normalen Lebensführung gelegenen Belastungen angefallen; die Umbaukosten stellten lediglich eine Vermögensumschichtung dar.

### *3. Rechtliche Würdigung:*

Aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates kann der Argumentation der Abgabenbehörde I. Instanz aus mehreren Gründen nicht gefolgt werden:

Der Bw. hat auf Grund seiner Behinderung die funktionierende Badewanne herausgestemmt und durch eine behindertengerechte Dusche (mit großem Duschaum, sodass eine zweite Person dem Bw. beim Baden behilflich sein kann, sehr niedrigem Einstiegsniveau und einer gemauerten (gefliesten) Sitzbank samt Haltegriff) ersetzt. *Ein derartiger, behindertengerechter Umbau stellt nach Rechtsauffassung des Unabhängigen Finanzsenates eine außergewöhnliche Belastung dar* (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG [13. Ergänzungslieferung, in Druck], § 34 Anm. 12, zum Fall einer behindertengerechten Vergrößerung von Bad und WC); die Kausalität der Behinderung des Bw. für den Umbau seines Badezimmers liegt eindeutig vor (warum hätte der Bw. sonst die funktionierende Badewanne herausgestemmt?).

Den Ausführungen des Finanzamtes, die Umbaukosten stellten lediglich eine Vermögensumschichtung dar, kann deshalb nicht gefolgt werden, weil die durch den Umbau geschaffene, behindertengerechte Dusche nur einen *eingeschränkten* Verkehrswert aufweist, dh. dass im Falle einer späteren Veräußerung der Wohnung des Bw. mit *keiner* ange-

messenen Abgeltung der Umbaukosten zu rechnen ist (vgl. *Wanke*, § 34 Anm. 12). Dies deshalb, weil ein potentieller, nicht mobilitätseingeschränkter Käufer wohl kaum bereit wäre, für eine derartige, übermäßig breite Zwei-Personen-Dusche mit sehr niedrigem Einstiegsniveau und einer Sitzbank samt Haltegriff einen angemessenen Aufpreis zu bezahlen (wobei es auch nicht darauf ankommt, ob es sich um eine gemauerte (geflieste) Sitzbank oder um einen Klappsitz handelt).

Dazu kommt, dass, selbst wenn man von der Argumentation des Finanzamtes ausginge, im vorliegenden Fall seien lediglich nicht behinderungsbedingte Vorrichtungen geschaffen worden, dem Begehren des Bw. nicht erfolgreich entgegengetreten werden könnte: *In Ausnahmefällen können nämlich auch Aufwendungen für herkömmliche Sachen bei evidentem Zusammenhang mit einer Behinderung abzugsfähig sein* (*Wanke*, § 34 Anm. 12, und die dort angeführten Beispiele (etwa betreffend den Laptop eines schwer behinderten Studenten, der sich wegen gestörter Bewegungsabläufe nicht handschriftlich äußern kann, oder den Austausch einer Badewanne im Zuge einer Badezimmersanierung durch eine Duschkabine bei einer Behinderung der Pflegestufe 4)); im gegenständlichen Fall liegt dieser evidente Zusammenhang des Badezimmerumbaus mit der Behinderung des Bw. eindeutig vor.

Aus den angeführten Gründen ist der Berufung stattzugeben und die Umbaukosten des Badezimmers sind im beantragten Umfang als außergewöhnliche Belastung ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt zu gewähren.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 16. Mai 2012